

Sentenza del 10/04/2024 n. 9673 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Oggetto di controversia è la pretesa contenuta in due avvisi di pagamento con i quali il Comune di Genova aveva richiesto alla società COIN Spa il pagamento della somma di 43.623,00 Euro, a titolo di Tari maturata nell'anno 2018 e di 21.911,00 Euro, a titolo di acconto Tari per l'anno d'imposta 2020, in ragione dell'occupazione delle superfici del punto vendita situato in G, alla Via Se. , destinate all'attività della Grande Distribuzione Organizzata nel settore dell'abbigliamento e di altri generi non alimentari, rispetto alla quale l'ente territoriale aveva riconosciuto solo la riduzione tariffaria del 50% prevista dal regolamento per le superfici (nella specie di 1.083 mq) adibite a magazzini.

2. I due avvisi vennero impugnati dalla contribuente e decisi con le sentenze nn. 459/5/2019 e 343/3/2021 della Commissione tributaria provinciale di Genova che accolse i ricorsi, ritenendo che "(...) le aree di vendita e di magazzino debbano essere completamente esenti dalla TARI, disapplicando sul punto il vigente regolamento comunale" (così nella sentenza impugnata).

3. La Corte di giustizia tributaria di II grado della Liguria, decidendo sugli appelli riuniti avverso le predette sentenze, li ha rigettati, assumendo che:

- "(...) i rifiuti degli imballaggi terziari non possono essere assimilati dai Comuni a quelli urbani perché sono oggetto di un regime speciale fondato sul divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, sicché, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale ove sia provato l'avviamento a recupero (art. 21 , comma 7, del D.Lgs. n. 22 del 1997 , applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall' art. 62 , comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993 , per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (cfr. ad es. Cassazione civile, sez. trib. 15/01/2019, n. 703)";

- "(...) Da ciò ne consegue la disapplicazione dell'eventuale disposto regolamentare contrario, nonché l'applicazione del corretto regime impositivo indicato" (così nella sentenza impugnata).

4. Il Comune di Genova ha proposto ricorso per cassazione avverso detta pronuncia con ricorso notificato il 30 gennaio 2023 (lunedì), formulando un unico, articolato, motivo di impugnazione e successivamente depositando memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

5. COIN Spa ha resistito con controricorso depositato in data 10 marzo 2023 e successivamente ha depositando anch'essa memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Con l'unico, articolato, motivo di ricorso il Comune di Genova ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod proc. civ., la violazione dell' art. 1 , comma 649, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e dell'art. 17 del regolamento comunale, lamentando che "In maniera contraddittoria, la motivazione della gravata pronuncia, dopo aver affermato che la produzione di imballaggi secondari dà diritto non già alla totale esenzione ma, in presenza dei previsti presupposti, alla sola "riduzione tariffaria", tuttavia giunge poi alla conclusione di ritenere non legittima l'applicazione, alla fattispecie, una norma regolamentare che, in attuazione dell' art. 1 , comma 649, L. 147/2013 , prevede un abbattimento tariffario" (v. pagina n. 14 del ricorso).

Nello specifico, il Comune, dopo aver richiamato il contenuto dell'art. 1, comma 649, della menzionata legge e ritrascritto il contenuto dell'art. 17 del regolamento comunale, ha assunto che detta ultima disposizione non si pone in contrasto con la citata normativa primaria nella parte in cui ha previsto una riduzione forfettaria del 50% in relazione alle superfici (depositi e magazzini) in cui non viene direttamente esercitata l'attività commerciale (vale a dire la vendita al pubblico), ma che sono accessori ai locali nei quali viene svolta l'attività commerciale e per i quali (depositi e magazzini) sussista l'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove si formano di regola rifiuti speciali, tenuto conto che in dette aree, stante la presenza umana, possono prodursi rifiuti urbani.

La ricorrente ha così affermato che la Tari è, invece, certamente dovuta, nella sua totalità, per i locali destinati alla vendita al pubblico nei quali è costante la presenza umana, richiamando sul punto la pronuncia n. (Omissis) del 14 marzo 2022 di questa Corte ed ha aggiunto che la contribuente non aveva dimostrato la produzione di imballaggi terziari, i quali, in ogni caso, non potevano riguardare le aree destinate alla vendita, ribadendo sul punto che in dette superfici è da reputarsi prevalente la presenza umana e pertanto la produzione di rifiuti, il che escluderebbe l'applicazione della rivendicata esenzione dal pagamento della tassa.

2. Il ricorso va accolto, subito osservando che non hanno pregio le eccezioni preliminari avanzate dalla difesa della società.

2.1. Il motivo (unico) di ricorso non può considerarsi inammissibile per genericità della sua articolazione, come sostiene la difesa della contribuente sul rilievo secondo il quale mancherebbe una specifica argomentazione volta a rappresentare la dedotta incoerenza della decisione con le norme che si assumono violate.

in realtà, la prospettiva su cui si muove il motivo risulta precisa, essendo stata sviluppata sulla ravvisata contraddittorietà di una valutazione basata, sul piano dei principi, sulla considerazione che la produzione di imballaggi secondari può giustificare solo una riduzione tariffaria, per poi però ritenere illegittimo il regolamento che tale riduzione aveva previsto.

Peraltro, il motivo spiega le ragioni per le quali ha ritenuto errata la decisione, richiamando giurisprudenza di questa Corte sulla tassazione dei locali destinati alla vendita ed a magazzini.

2.2. Il motivo nemmeno intende sollecitare la Corte all'esercizio di un'inammissibile rivalutazione delle risultanze istruttorie, essendo articolata, nel suo fondamentale aspetto, sulle dedotte violazioni di norme primarie e regolamentari.

2.3. Va pure escluso che possa ricevere seguito il rilievo dell'inammissibilità dell'appello (per tardività del gravame) avverso la sentenza n. 343/2021 della Commissione tributaria provinciale (che, come sopra illustrato, ha costituito una delle due pronunce oggetto di appello e che aveva riguardo all'acconto TARI dell'anno 2020), giacché l'eccezione in oggetto era stata formulata in grado di appello (come chiarito nel controricorso) e non ha costituito oggetto di pronuncia da parte del Giudice territoriale, con conseguente necessità di impugnare detta sentenza per omessa pronuncia.

Va, infatti, dato seguito alla giurisprudenza di questa Corte secondo cui "(...) se il giudice d'appello ometta di pronunciarsi sull'eccezione di tardività del gravame, la parte che intenda evitare sul punto la formazione del giudicato ha l'onere di impugnare per cassazione la sentenza d'appello invocando il vizio di omessa pronuncia, mentre non può limitarsi a riproporre puramente e semplicemente in sede di legittimità la questione della tardività dell'appello." (cfr. Cass. 440/2014 ; ed in termini, Cass. 9108/2012)" (così Cass., Sez. III, 25 febbraio 2021, n. 5257).

Ancor più diffusamente, infatti, è stato precisato che:

- "(...) ancorché l'omessa pronuncia abbia riguardato un'eccezione sollevata dalla parte qui ricorrente nella veste di appellata, alla quale era certamente da riconoscere rilevanza d'ufficio, afferendo al passaggio in giudicato della sentenza appellata e, quindi, alla tardività dell'appello, la circostanza che su di essa il giudice dell'impugnata sentenza abbia ommesso di pronunciare, come si evince dalla lettura della decisione, obbligava la ricorrente a far valere l'omessa pronuncia, restando altrimenti l'eccezione non più esaminabile e rilevabile d'ufficio.

Invero, quando venga proposta in appello un'eccezione relativa a questione rilevabile d'ufficio anche dal giudice, come quella relativa alla tardività dell'esercizio del diritto di impugnazione con l'appello, tale questione diventa punto controverso, con la conseguenza che, se il giudice d'appello ometta di pronunciarsi su di essa, la parte interessata, per impedire che si formi un giudicato interno processuale sull'omessa decisione e la conseguente espunzione della questione dal novero di quelle esaminabili in sede di legittimità nonostante il suo regime di rilevanza d'ufficio, è tenuta a censurare l'omissione di pronuncia con il ricorso per cassazione e non può, nel presupposto che la questione era rilevabile d'ufficio riproporla direttamente come motivo di cassazione della sentenza";

- "(...) le questioni esaminabili di ufficio che abbiano formato oggetto, nel corso del giudizio di primo grado, di una ben precisa domanda (od eccezione) non possono più esser riproposte nei gradi successivi del giudizio (sia pur sotto il profilo della sollecitazione dell'organo giudicante ad esercitare il proprio potere di rilevazione "ex officio") qualora la decisione (o l'omessa decisione) di tali questioni da parte del primo giudice non abbia formato oggetto di specifica impugnazione, per essersi ormai verificata una preclusione processuale (derivante da giudicato cosiddetto "interno") che il giudice dei gradi successivi deve indefettibilmente rilevare." (Cass. n. 2388 del 1988)" (così, Cass., Sez. VI-III, 10 gennaio 2014, n. 440).

2.4. Va, infine, osservato che una diversa soluzione non può coltivarsi nemmeno con riferimento all'eccezione di giudicato sulla medesima pronuncia n. 343/2021, che la difesa della Coin assume di aver sollevato innanzi al Giudice dell'appello, anche sotto il profilo del mancato gravame da parte del Comune sulla disapplicazione del regolamento di assimilazione dei rifiuti per carenza del criterio quantitativo disposta dal primo Giudice.

Anche in tal caso, infatti, non essendovi stata pronuncia esplicita su detta preliminare questione da parte del Giudice territoriale, la controricorrente, per ottenere dalla Corte un pronuncia sulla sussistenza del dedotto giudicato o sulla mancata statuizione sull'eccezione (al netto di ogni valutazione sull'ipotesi di assorbimento della menzionata questione nella decisione di rigetto dell'appello, che, in ogni caso, non legittimerebbe la Corte al suo esame), avrebbe dovuto proporre ricorso incidentale, assumendo l'esistenza di un'implicita decisione o, in alternativa, di un'omessa pronuncia, impugnazione questa che non è stata, invece, proposta, avendo la società concluso per la declaratoria di inammissibilità o il rigetto del ricorso, ritenendo che la citata preclusione di carattere processuale fosse superabile tramite la mera sollecitazione di un potere di rilevazione da parte del giudice anche ufficio.

Va allora ricordato, al riguardo, che in tema di giudizio per cassazione, qualora la sentenza impugnata con ricorso principale abbia, sia pur implicitamente, risolto in senso sfavorevole alla parte vittoriosa una questione preliminare o pregiudiziale, il ricorso per cassazione dell'avversario impone a detta parte, che intenda sottoporre all'esame della Corte la medesima questione, di proporre ricorso incidentale, non potendo la stessa limitarsi a ripresentarla con il controricorso, atteso che la struttura del procedimento di legittimità, che non è soggetto alla disciplina dettata per l'appello dall' art. 346 c.p.c., pone a carico dell'intimato l'onere dell'impugnazione anche in caso di soccombenza teorica e non solo pratica (cfr. Cass., Sez. II, 10 novembre 2021, n. 33109).

3. Può, dunque, passarsi all'esame del motivo di ricorso, osservando quanto segue.

3.1. Giova subito puntualizzare che il nucleo concettuale su cui si è basata la decisione impugnata si è sviluppato su tre ordini di riflessioni, così sintetizzabili:

a. dal rilievo del divieto di assimilazione dei rifiuti degli imballaggi terziari a quelli urbani, stante l'autonomo regime speciale che esclude la gestione comunale;

b. dalla considerazione secondo la quale per gli imballaggi secondari, invece, l'esonero dalla privativa comunale opera solo se venga provato dal contribuente l'avviamento a recupero degli stessi, potendo, in tal caso, questi giovare solo del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero;

- dalla valutazione di illegittimità e, quindi, di disapplicabilità di ogni eventuale disposizione regolamentare contraria al predetto regime impositivo.

3.2. Va chiarito, a fronte degli argomenti difensivi spesi dalla difesa della società, che la valutazione del Giudice regionale si è sviluppata sulla declinazione di alcuni principi generali,

rispetto ai quali ha ritenuto di far conseguire "la disapplicazione dell'eventuale disposto regolamentare contrario", senza però indicare quale di tali disposizioni della fonte secondaria ha ritenuto di non dover applicare, disponendo ancora "(...) l'applicazione del corretto regime impositivo indicato", senza tuttavia precisare quale delle due ipotesi ivi considerate (produzione di imballaggi terziari o secondari) dovesse in concreto operare, finendo, quindi, per disapplicare indeterminate norme secondarie, come tali di non rappresentato contenuto.

Di certo, alla luce del predetto contenuto motivazionale della sentenza, non può dirsi - come ritiene la controricorrente - che la Corte territoriale abbia "(...) ricostruito la regola stabilita dall' art. 1 , c. 649, Legge 147/2013 (...) e concluso che a fronte della produzione di rifiuti speciali da imballaggio terziari, Coin ha diritto alla detassazione delle superfici di vendita e di magazzini ossia la loro esclusione dal compito della superficie assoggettabile a TARI", né che abbia accertato la natura terziaria degli imballaggi.

4. La difesa del Comune ha dedotto la violazione dell' art. 1 , comma 649, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e dell'art. 17 del regolamento comunale (riprodotto nel ricorso) a mente del quale:

"Nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tari non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano di regola, ossia in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilati agli urbani, a condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

(...) L'esclusione è limitata alle specifiche aree o zone della superficie complessiva interessata dalla produzione dei predetti rifiuti, con onere della prova a carico del contribuente.

(...) Qualora sussista obiettiva difficoltà nel delimitare le superfici ove si formano di regola rifiuti speciali non assimilati agli urbani, l'individuazione di dette superfici avviene in maniera forfettaria applicando all'intera superficie su cui viene svolta l'attività un abbattimento pari al 50%. Restano esclusi dalla deduzione forfettaria i locali adibiti ad uffici, mense, spogliatoi e servizi in cui vengono prodotti rifiuti urbani o assimilati" (così l'art. 17 del riprodotto contenuto del regolamento).

5. Le ragioni di fondo del motivo di impugnazione, in uno alla dedotta incoerenza della valutazione operata dal Giudice regionale, risiedono nel rilievo secondo cui l'esenzione dal pagamento del tributo non può riguardare le aree di vendita ed i magazzini ad esse strumentali, in quanto in tali luoghi prevale la presenza umana e, quindi, la produzione di rifiuti urbani.

E due sono i temi che il Comune pone: il primo è quello di verificare la legittimità di una disposizione regolamentare che preveda una riduzione del 50% della superficie computabile ai fini della Tari in ragione della produzione di rifiuti di tipo promiscuo (speciali e non) e della difficoltà di stabilire le relative parti in cui si producono;

il secondo tema è quello della tassazione dell'intera area adibita alla vendita, stante la presenza e l'attività antropica.

6. Partendo da tale seconda questione, giova rammentare che l'art. 1, commi, 641, 642 e 649, della legge 27 dicembre 2013 dispone che:

- "Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all' articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva" (c. 641);

- "La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (...) (c. 642)";

- "Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione (...) (c. 649)".

Al regolamento adottato dall'ente locale viene, poi, demandato di articolare riduzioni ed esenzioni tariffarie (art. 1, commi 659 e 682) e di individuare "(...) categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta" (v. art. 682 , comma 1, n. 5, della legge 27 dicembre 2013, n. 147) mentre a carico del contribuente è posto l'obbligo procedurale della dichiarazione (originaria o di variazione; art. 1, comma 684, e ss.).

7. Giova ricordare, su piano dei principi, quanto, anche da ultimo, ribadito e cioè che:

- "Questa Corte ha già avuto modo di esaminare (vedi Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490 ; Cass., Sez. T, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. T, 30 marzo 2023, n. 9032) il suindicato quadro normativo, reputandolo sostanzialmente omogeneo a quello che connotava la disciplina della TARSU ed ha, in particolare, posto in rilievo che il presupposto impositivo della TARI rimane, pur sempre, correlato alla occupazione o alla conduzione di locali ed aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, così come, pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale (vedi Cass., 15 maggio 2019, n. 12979 ; Cass., 22 settembre 2017, n. 22130), giacché la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina una presunzione, iuris tantum, di produttività degli stessi, che può essere superata solo dalla

prova contraria del detentore dell'area (cfr. Cass., 9 marzo 2020, n. 6551 ; Cass., 23 maggio 2019, 14037 ; Cass., 14 settembre 2016, n. 18054 ; Cass., 23 settembre 2004, n. 19173 ; Cass., 18 dicembre 2003, n. 19459 , tutte citate da Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490)";

- "Deve, poi, rilevarsi che, in tema di TARI, l'esenzione dal tributo, a differenza del previgente regime (art. 62 , comma 3, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507) che lo correlava a "quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti" (v. Cass., 13 settembre 2017, n. 21250 ; Cass., 24 luglio 2014, n. 16858 ; Cass. 4 aprile 2012, n. 5377), è ora prevista per quella parte di superficie ove i rifiuti speciali si formino "in via continuativa e prevalente" ed a condizione che i produttori (tenuti a provvedere a proprie spese) "ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente";

- "Nelle sentenze di questa Corte nn. 8205 e 8222 del 14 marzo 2022 è stato anche chiarito che la "riduzione della superficie tassabile, in ragione della dimostrata produzione su di essa di rifiuti speciali, opera anche per quei particolari 'rifiuti speciali' costituiti dagli imballaggi terziari (...) non assimilati né ex lege assimilabili ai rifiuti urbani ordinari", affermandosi che "agli imballaggi terziari (nonché agli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) si applica appunto la disciplina di cui all'art.62, co. 3 cit., il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte di esse in cui, per struttura e destinazione, si formino i rifiuti speciali; per questa loro natura, gli imballaggi terziari non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani (oggetto di privativa comunale) e devono essere comprovatamente conferiti ed avviati al recupero presso operatori autorizzati ex art.21 co. 7 D.Lgs. 22/1997 ", precisandosi, ancora, che "La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare sia l'inclusione degli imballaggi terziari in questo tipo di disciplina (Cass. nn. 10010/19 ; 703/19 ; 4960/18 ; 4793/16 ed altre), sia l'accollo in capo al contribuente dell'onere di provare tutti i presupposti della riduzione di superficie (natura speciale dei rifiuti; entità della superficie di loro produzione; autosmaltimento)" (così Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, n. 8205 e nello stesso senso, Cass. Sez. T, 14 marzo 2022, n. 8222)";

- "In ogni caso, i rifiuti degli imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari, ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del cd. decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione della legge n. 146 del 1994 , art. 39 . Ne consegue che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno disapplicati in parte qua dal giudice tributario (in questo senso già Cass. n. 627/2012 , Rv. 621368 - 01, n. 4793/16, Rv. 639127 - 01, n. 703/2019, Rv. 652499 - 01; 4960/2018, Rv. 649761 - 01; da ultimo Cass. n. 10010/2019 , Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980/2021)" (Cass. Civ. 5580/23)";

- "Si è, ancora, precisato che la tassa in questione è doppiamente strutturata: a. in una parte variabile, non dovuta allorquando il contribuente provi di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o comunque non assimilati e smaltiti autonomamente a mezzo di ditte esterne autorizzate; b. in una parte fissa, sempre dovuta invece dovuta per intero, sulla base del mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente

idonee alla produzione di rifiuti, in quanto astrattamente idonee ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del

servizio, essendo essa destinata a finanziare i costi essenziali e generali di investimento e servizio nell'interesse dell'intera collettività e dunque indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva volontaria fruizione del servizio comunale, purché effettivamente apprestato e messo a disposizione della collettività (v. Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8222, che richiama Cass. 15 marzo 2021, n. 7187 ; Cass. 23 maggio 2019, n. 14038 e Cass., Sez. T., 27 febbraio 2020, n. 5360)" (così, Cass., Sez. T., 14 novembre 2023, nn. 31677 e 31655 e, nello stesso senso, Cass. Sez. T., 16 ottobre 2023, nn. 28730, 28701, 28663, 28661, 28663, nonché Cass., Sez. T., 4 ottobre 2023, nn. 28030, 28017, 28006).

8. Quanto alla questione relativa alla riduzione superficiaria e quindi di tassazione, limitatamente al magazzino, per la dedotta difficoltà a distinguere le parti in cui si producono rifiuti speciali da quelle in cui si formano rifiuti urbani, questa Corte ha riconosciuto, in forza dell' 62, comma 3, secondo periodo, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (il cui testo è stato ripreso in termini pressoché analoghi dall'art. 1, comma 682, comma 1, n. 5, della citata legge, applicabile alla fattispecie in rassegna), "(...) il potere regolamentare di predeterminare percentuali di superficie intassabile per talune attività da individuare, ovviamente, tra quelle che sicuramente producono gli indicati tipi di rifiuti (speciali, tossici e nocivi) e che pongono problemi di determinazione delle superfici interessate (ad esempio, per uso promiscuo delle aree in aziende di modeste dimensioni o per particolari attività), con la conseguenza che, quando su una stessa superficie si producono allo stesso tempo rifiuti speciali ed ordinari, difficilmente quantificabili, i Comuni possono fissare, con apposito regolamento, una percentuale di superficie intassabile, ancorché questo non impedisca, naturalmente, detassazioni maggiori ove si riesca a delimitare, con una certa precisione, le zone in cui si producono in prevalenza rifiuti speciali (...)" (così Cass., Sez. T., 25 maggio 2023, n. 14670).

9. Ciò posto, la valutazione del Giudice regionale si è limitata a richiamare la previsione dell' art. 1 , comma 649, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 , ma, rigettando l'appello del Comune e confermando l'annullamento degli atti impositivi (che avevano tassato l'area destinata alla vendita e previsto la riduzione per le aree adibite a magazzino), ha finito per disattendere le prescrizioni delle menzionate disposizioni, in quanto:

- non ha operato alcuna distinzione tra le diverse tipologie e quantità di rifiuti prodotti;
- non ha considerato che anche l'esenzione per la produzione di rifiuti speciali nell'area di vendita (al dettaglio ed al pubblico) poteva essere riconosciuta solo per una porzione, per quanto estesa, del locale e non anche la sua intera superficie, giacché, ai sensi dell'art. 1, comma 649, citato, essa opera soltanto per la "parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali", per cui, come chiarito da questa Corte, "(...) l'esenzione non riguarda tipologia di locale, bensì parti di superfici" (cfr. Cass., Sez. T, 12 luglio 2022, n. 21957), con la conseguenza che l'esonero non poteva escludere, né logicamente, né giuridicamente, la produzione anche di rifiuti urbani ordinari, tenuto conto del flusso di persone (clienti e dipendenti) sussistente nel locale di vendita di beni al dettaglio;

- era quindi necessario, con riferimento al locale adibito alla vendita, individuare con esattezza (con onere probatorio a carico della stessa società contribuente che intendeva in tal modo fruire del regime speciale di favore) le superfici esentate dall'imposizione in rapporto a quelle complessivamente detenute dalla società e normalmente produttive di rifiuti urbani ricompresi nell'ordinario ciclo di privativa comunale;

- l'intera superficie del locale vendita concorreva, poi, senza riduzione o esenzione di sorta al pagamento della quota fissa del tributo, in ragione, come detto sopra, della diversa finalità di quest'ultima.

9.1. Il Giudice di appello è, pertanto, incorso in errore logico giuridico nell'attribuire effetto esonerativo totale alla produzione di rifiuti speciali sulle predette aree, dovendo - di contro - affermarsi che:

a. l'esonero dalla tassazione, tramite la riduzione di superficie sottoposta ad imposizione, opera solo per la parte di essa in cui si producono, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili (tra cui gli imballaggi terziari e quelli secondari non destinati alla raccolta differenziata istituita dal Comune) e non assimilati e non anche per l'intera superficie del locale destinato ad attività di vendita, trattandosi di superficie potenzialmente idonea alla produzione di rifiuti urbani, e ciò a prescindere dalla mancata produzione in concreto degli stessi e dalla mancata fruizione del servizio pubblico ad essi dedicato;

b. è sempre dovuta sull'intera superficie del locale adibito alla vendita la quota fissa dell'imposta;

c. è, viceversa, ammissibile l'esclusione del versamento della parte variabile ogniqualvolta in cui il contribuente sia in grado di dimostrare la mancata produzione su quella determinata superficie di rifiuti conferibili a smaltimento o la produzione esclusiva di rifiuti speciali, non assimilati o assimilabili (cfr., tra le tante, Cass. Sez. T. 23 febbraio 2023, n.5579, che richiama Cass. n. 8089 del 2020 , n. 8222 del 2022);

d. è legittima, siccome in linea con la previsione dell' art. 1 , comma 682, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 , la previsione regolamentare dell'art. 17 che ha stabilito l'individuazione forfettaria delle superfici del magazzino, con abbattimento pari al 50% in ragione della predetta difficoltà nel delimitare le superfici ove si formano di regola rifiuti speciali non assimilati agli urbani.

10. Alla stregua delle riflessioni che precedono, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata.

Occorrendo accertamenti fattuali sui temi di cui al par 9, la causa va rimessa al Giudice del rinvio perché, nel segno di un giudizio di impugnazione/merito (e non sull'atto) provveda, alla luce dei principi sopra esposti, a determinare le parti in cui si producevano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili e non assimilati, rideterminando l'imposta dovuta, considerando per l'intera area adibita a vendita la quota fissa e detraendo dall'imposizione la sola quota variabile in relazione alle parti in cui si producevano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili e non assimilati, impregiudicato l'esame delle altre questioni

agitate nel giudizio di merito e non esaminate dal Giudice dell'appello nella sentenza qui cassata.

Il giudice del rinvio regolerà anche le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M. la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria - in diversa composizione - per gli accertamenti di cui sopra ed anche per regolare le spese del presente grado di giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza